

## **COUR ADMINISTRATIVE**

**Numéro du rôle : 25601C**

Inscrit le 8 avril 2009

---

### **Audience publique du 6 octobre 2009**

**Appel formé par  
les époux ... et ..., ...  
contre**

**un jugement du tribunal administratif du 2 mars 2009 (n° 24389 du rôle)  
dans un litige les opposant au directeur de l'administration des Contributions  
directes  
en matière d'impôt sur le revenu**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25601C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 8 avril 2009 par Maître Alexandre CAYPHAS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 2 mars 2009 ayant reçu en la forme, mais rejeté comme non fondé leur recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 18 février 2008 déclarant non fondée leur réclamation du 27 décembre 2007 formulée par rapport au bulletin d'établissement séparé et en commun des revenus réalisés par la société civile immobilière ... durant l'année 2003, émis le 3 octobre 2007 par le bureau d'imposition Sociétés 3 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 7 mai 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 5 juin 2009 par Maître Alexandre CAYPHAS pour compte des époux ...-... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Pascale SICURANI, en remplacement de Maître Alexandre CAYPHAS, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 septembre 2009.

-----

En date du 23 juillet 1992, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., constituèrent la société civile immobilière ..., ci-après « la SCI », qui acquit en date du 31 juillet 1992 au prix de 5.040.000 LUF un appartement en l'état futur d'achèvement sis à ..., appartement que la SCI donna en location à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1993 à la société à responsabilité limitée ..., dont Monsieur ... était le gérant.

En date du 23 avril 2003, la SCI vendit cet appartement pour un prix de 225.000 €.

La déclaration fiscale initiale pour l'établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriété de l'année 2003 des époux ...-..., déposée le 30 décembre 2005, ayant indiqué la plus-value ainsi réalisée en tant que bénéfice commercial, ceux-ci firent déposer le 7 août 2007 une déclaration rectificative pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriété de l'année 2003 excluant la plus-value réalisée des bénéfices commerciaux ainsi qu'une déclaration relative aux revenus provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé reprenant les données relatives à la plus-value réalisée.

Le bureau d'imposition Sociétés 3 de l'administration des Contributions directes émit le 18 juillet 2007 à l'égard des époux ...-... des bulletins de l'impôt sur le revenu pour l'année 2003 à travers lequel il leur imputa, dans le cadre de leur imposition collective, un bénéfice commercial de 185.455,08 € incluant la plus-value dégagée par la vente de l'appartement susvisé.

Le même bureau d'imposition adressa à la SCI en date du 3 octobre 2007 un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriété pour l'année 2003 conforme à la déclaration initiale, de manière à fixer du chef de la SCI un bénéfice commercial de 121.640,79 € imputé aux époux ...-.... Le même jour, ledit bureau d'imposition émit également à l'égard de la SCI un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2003 retenant à son égard le même bénéfice commercial soumis à l'impôt commercial communal.

Par courrier de leur mandataire du 21 décembre 2007, les époux ...-... firent introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après visé par le « directeur », une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu du 18 juillet 2007 et du bulletin d'établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriété du 3 octobre 2007.

Par décision du 18 février 2008 (n° C 14196 du rôle), le directeur décida de disjoindre les deux volets de cette réclamation et de statuer par cette décision seulement en ce qui concerne le bulletin d'établissement séparé et en commun du 3 octobre 2007, la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu du 18 juillet 2007 étant vidée par une décision distincte. Le directeur déclara la réclamation recevable, mais non fondée aux motifs suivants :

*« Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir intégré un immeuble dans l'actif net investi de la société civile immobilière ... et d'avoir imposé le résultat de cession dudit immeuble dans la catégorie de revenus du bénéfice commercial ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public, qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que la société civile immobilière ... fut constituée par les réclamants en date du 23 juillet 1993, avec pour objet définitionnel « la gestion, l'administration, la mise en valeur par l'achat et la vente, l'échange, la construction ou de toute autre manière de propriétés immobilières et l'exercice de toutes activités accessoires, nécessaires ou utiles à la réalisation de l'objet principal » ;*

*Considérant que les activités ainsi envisagées laissent a priori présumer d'une activité commerciale, mais ne seront, d'après un point de vue économique, constitutives d'un commerce que selon leur mise en pratique ;*

*Considérant d'ailleurs que la déclaration d'impôt remise du chef de la société immobilière ... pour l'année litigieuse faisait sans équivoque état d'un bénéfice commercial, y compris le bénéfice résultant de la cession immobilière ;*

*que le bureau d'imposition a admis la déclaration en bloc et l'a seulement transposée, sans changement, lors de l'imposition ;*

*Considérant qu'il appert à titre indicatif que les statuts de la s.c.i. précitée se réfèrent expressément en leur article 15 à la loi du 10 août 1915, donc relative aux sociétés commerciales ;*

*Considérant qu'il est constant que le réclamant exerçait l'activité professionnelle de promoteur immobilier, d'une part, en son nom personnel, dans l'immeuble cédé, ce que concède encore la requête introductive, d'autre part, en tant qu'associé notamment de la société à r.l. ..., cette société étant locataire de l'immeuble cédé ;*

*Considérant qu'il résulte de ces développements que l'immeuble était entièrement destiné aux activités commerciales de la promotion immobilière du réclamant soit en nom personnel soit en tant qu'associé, sans qu'on puisse nettement dissocier cette double activité ;*

*que c'est donc à juste titre que le bureau d'imposition a considéré l'immeuble comme faisant partie de l'actif net investi d'un agent immobilier ;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ; (...) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 mai 2008, les époux ...- ... introduisirent un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale du 18 février 2008.

A travers un jugement du 2 mars 2009, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme n'étant pas fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 8 avril 2009, les époux ...- ... ont fait régulièrement relever appel de ce jugement du 2 mars 2009.

Les appelants exposent qu'ils auraient constitué la SCI dans le but d'acquérir l'appartement susvisé qui aurait été loué intégralement à la société ... laquelle aurait exercé

l'activité d'agent immobilier et dont Monsieur ... aurait été le gérant. A part une seule autre opération d'achat-vente en fin de l'année 2000, la SCI n'aurait effectué jusqu'en 2003 aucune autre opération immobilière et aurait détenu l'appartement en cause jusqu'à sa vente en date du 23 avril 2003. A partir de l'année 2000, Monsieur ... aurait exercé en nom personnel une activité d'agent immobilier indépendant en complément à son activité de gérant de la société ... et il aurait utilisé partiellement le bureau dont il disposait dans l'appartement – abritant pour le surplus le personnel et les archives de la société ... – pour l'exercice de son activité personnelle. La SCI aurait continué à exister après cette vente mais n'aurait plus déployé d'autres activités et n'aurait plus acquis d'autres actifs. Ils insistent pour dire que ce serait seulement suite à une erreur de la personne chargée d'établir leurs déclarations d'impôt que la déclaration initiale pour l'établissement du revenu de la SCI pour l'année 2003 aurait renseigné la plus-value de cession comme bénéfice commercial, que cette erreur aurait été redressée par la déclaration rectificative du 7 août 2007 et que l'activité de la SCI devrait être qualifiée comme étant de nature civile.

Ils critiquent les premiers juges pour avoir conclu au caractère commercial de l'activité de la SCI, notamment en raison de sa subsistance après la cession de l'appartement en cause, fait qui d'après le tribunal aurait indiqué la disposition à réaliser de nouvelles opérations immobilières, en arguant que les mêmes opérations réalisées par une personne privée auraient été qualifiées de revenus de location de biens pour les loyers et de plus-value de cession d'un bien immobilier du patrimoine privé et que le même type d'opérations réalisé à travers une SCI ne devrait pas être qualifié autrement. Ils estiment que la définition de l'objet social de la SCI dans ses statuts devrait rester sans incidence et que son activité devrait être qualifiée *in concreto* sur base de son activité effective conformément au principe du réalisme économique du droit fiscal. De même, l'identité du locataire, en l'occurrence une société commerciale, et l'activité commerciale par lui déployée dans l'immeuble loué ne pourraient pas influencer sur la nature des revenus tirés par le bailleur de l'immeuble en question, tout comme, dans la même logique, une confusion entre l'activité personnelle d'agent immobilier de Monsieur ... et celle exercée à travers la société ... devrait rester sans incidence sur la nature des revenus générés par la SCI. Ils insistent sur l'absence d'une reconnaissance de leur part de l'interprétation de l'administration selon laquelle l'appartement en cause aurait fait partie de la fortune d'exploitation de l'entreprise personnelle de Monsieur ... et sur le caractère indéfendable de cette position en renvoyant à la location antérieure de l'intégralité de l'appartement à la société ... qui aurait empêché Monsieur ... d'apporter le même immeuble à l'actif investi de sa nouvelle entreprise. Finalement, les appelants estiment qu'une SCI pourrait juridiquement continuer à exister malgré la cession de l'ensemble de ses actifs immobiliers sans qu'une liquidation en s'impose et ils précisent qu'ils auraient souhaité maintenir la SCI afin de disposer d'une structure leur permettant de gérer, le cas échéant, leur patrimoine immobilier privé, mais qu'en l'absence d'opportunité jusque lors cette société serait restée inactive alors même que Monsieur ... aurait continué ses activités immobilières tant à travers la société ... qu'en nom personnel.

A titre subsidiaire, les appelants considèrent que, même en admettant que l'appartement aurait fait partie de l'actif investi de l'activité indépendante d'agent immobilier de Monsieur ..., seul le bureau utilisé par ce dernier, représentant quelque 12 % de la surface totale de l'appartement, aurait été affecté à ces fins et l'utilisation pourrait être estimée à un sixième du temps passé dans ce bureau, de manière que seuls 2 % de la plus-value de cession auraient pu être qualifiés de bénéfice commercial, le surplus devant être traité comme plus-value de cession d'un immeuble du patrimoine privé.

A titre de dernière subsidiarité, ils soutiennent que même en considérant que l'appartement aurait fait intégralement partie de l'actif investi de l'activité personnelle de Monsieur ..., la plus-value devrait être déterminée sur base du prix d'acquisition réévalué au jour de son affectation à l'activité d'agent immobilier, déduction faite des amortissements opérés à partir de cette date jusqu'à la date de la cession, le tout conformément à l'article 35, sinon à l'article 43 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR ».

Le délégué du gouvernement renvoie à la « *vente spéculative* » du 19 décembre 2000, à l'objet commercial inscrit dans les statuts de la SCI et insiste sur le fait que les revenus de cette dernière auraient toujours été imposés dans la catégorie du bénéfice commercial. Il considère que les critères pour l'admission d'une activité commerciale dans le chef de la SCI, à savoir la permanence de l'activité, la participation à la vie économique, l'indépendance et le but de lucre, se trouveraient vérifiés en l'espèce et que l'activité déployée par la SCI ne pourrait plus être qualifiée de simple accessoire à une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée.

Il se dégage de l'examen du dossier soumis en cause, et notamment du dossier fiscal de la SCI, que pour l'année 2000, la déclaration pour l'établissement en commun des revenus de la SCI fait certes état d'un revenu net de location de biens de 29.787 LUF, mais que le bureau d'imposition avait requalifié les revenus de la SCI en bénéfice commercial dans le cadre du bulletin d'établissement en commun pour l'année 2000 qui comporte la précision que « *l'immeuble fait partie de la fortune d'exploitation de votre entreprise selon notre entretien du 19.08.02* », le dossier fiscal comportant encore une note suivant laquelle cette qualification aurait été retenue suite à un entretien téléphonique du 19 août 2002 avec Monsieur ... sur base du constat que l'appartement en cause aurait été utilisé pour l'agence immobilière en nom personnel de Monsieur .... Le bénéfice commercial ainsi fixé à 29.787 LUF fut mis à la base de l'imposition de la SCI à l'impôt commercial communal et de l'imputation de leurs parts de bénéfice respectives aux appelants dans le cadre de leur imposition collective à l'impôt sur le revenu. De même, il convient de relever que les comptes annuels de la SCI pour l'exercice 2000 ne font pas état de recettes provenant de la location de l'appartement en cause, seul élément de l'actif investi, mais renseignent uniquement de la plus-value de la cession d'un bien immobilier.

Pareillement, pour les années 2001 et 2002, les comptes annuels et les déclarations fiscales pour la SCI ne font point état de recettes en provenance de la location de l'appartement en cause, mais exclusivement d'un revenu négatif du fait des charges relatives audit appartement. Le dossier fiscal renseigne de même pour ces années l'émission de bulletins d'établissement en commun pour la SCI qualifiant le revenu négatif de ces deux années (-400.519 LUF pour 2001 et -7.624,37 € pour 2002) de bénéfice commercial.

Force est à la Cour de constater sur base de tous ces éléments qu'à partir de l'année d'imposition 2000, l'appartement en cause a été qualifié par le bureau d'imposition d'élément de l'actif investi de l'entreprise d'agent immobilier exercée à titre personnel par Monsieur ..., que cette qualification a été retenue dans le cadre des bulletins d'établissement en commun des années 2000 à 2002 et que les appelants n'ont apparemment pas contesté cette qualification en exerçant une voie de recours à l'encontre du bulletin d'établissement en commun de l'année 2000. La conclusion du bureau d'imposition que l'appartement en cause, propriété de la SCI, a été utilisé durant ces années directement pour l'activité personnelle de Monsieur ..., sans conclusion d'un contrat de bail, et non pas par la société ... se trouve corroborée par le constat de l'absence de loyers versés par cette société pour l'usage de cet appartement.

Alors même que les appelants contestent avoir reconnu ou même accepté l'appartenance de l'appartement litigieux à l'actif investi de l'entreprise personnelle de Monsieur ..., force est dès lors de conclure que ledit appartement avait été qualifié de manière désormais incontestable et au su des appelants comme élément de l'actif investi de cette entreprise pour les années 2000 à 2002.

Concernant l'année 2003, les comptes annuels de la SCI ne renseignent pas non plus l'existence de recettes de location et aucun élément en cause ne permet de conclure par ailleurs à une opération ayant eu pour effet de prélever l'appartement litigieux de l'actif investi de l'entreprise personnelle de Monsieur ... avant sa cession en date du 23 avril 2003. Par voie de conséquence, il y a lieu d'admettre que ledit appartement a fait partie de cet actif investi jusqu'à la cession du 23 avril 2003, qui s'analyse partant non pas comme cession d'un élément du patrimoine de la SCI limitée à une activité de nature civile, mais comme cession d'un bien immobilier qui, bien que détenu par la SCI, faisait partie de l'actif investi de l'activité commerciale d'agent immobilier de Monsieur ....

Il s'ensuit que le produit de cette cession faisait partie du revenu de la SCI et devait être qualifié de bénéfice commercial, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation des appelants contre le bulletin d'établissement en commun pour l'année 2003 du 7 octobre 2007 et que le tribunal a rejeté leur recours contre cette décision directoriale.

Il y a encore lieu de rejeter l'argumentation subsidiaire des appelants tendant à une ventilation entre parts professionnelle et civile de la plus-value de cession en cause, alors qu'aucun élément du dossier soumis à la Cour ne permet de conclure à une réelle utilisation partagée de l'appartement en cause entre l'activité personnelle de Monsieur ... et une activité de la société ... en l'absence de tout loyer versé par cette dernière.

La dernière argumentation des appelants relative à une détermination de la plus-value sur base du prix d'acquisition de l'appartement en cause réévalué au jour de son affectation à l'activité d'agent immobilier, fondée sur l'article 35, sinon l'article 43 LIR, laisse de même d'être justifiée en l'état.

En effet, la situation de l'espèce doit être qualifiée de création d'entreprise régie par l'article 35 LIR à l'exclusion de l'article 43 LIR régissant les apports en cours d'exploitation et l'appartement litigieux – en admettant qu'il faisait partie du patrimoine de la SCI ayant exercé une activité non commerciale de gestion d'un patrimoine immobilier jusqu'à la création de l'agence immobilière personnelle de Monsieur ... – rentre dans les prévisions du paragraphe (2) de l'article 35 LIR en tant que bien qui aurait donné lieu à l'application de l'article 99ter LIR en cas d'aliénation et non acquis en vue de la création de l'entreprise, de manière qu'il ne pouvait être évalué, au moment de son apport à l'entreprise nouvelle, ni au-dessus du prix d'acquisition éventuellement réévalué à mettre en compte dans le cadre de l'article 99ter LIR, ni au-dessus de la valeur d'exploitation. Il ressort ainsi de cette disposition de l'article 35 (2) LIR qu'elle fixe le plafond pour l'évaluation des biens y visés à la plus basse des deux valeurs y visées, à savoir le prix d'acquisition réévalué et la valeur d'exploitation.

Partant, en concluant exclusivement à l'application, pour la détermination de la plus-value de cession de l'appartement en cause, du prix d'acquisition réévalué à la date de l'apport à l'entreprise d'agent immobilier de Monsieur ... sans pour autant établir ou même faire valoir que la valeur d'exploitation de l'appartement n'était à ce moment pas inférieure au prix d'acquisition réévalué, les appelants n'ont pas établi qu'un prix d'acquisition supérieur au prix d'acquisition effectif, également renseigné dans les comptes annuels de la SCI, pouvait être légalement mis en compte conformément à l'article 35 (2) LIR.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel n'est justifié en aucun de ses moyens et est partant à rejeter comme n'étant pas fondé.

Au vu de la solution au fond, il y a encore lieu de rejeter la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par les appelants, les conditions légales pour faire droit à une telle demande ne se trouvant pas vérifiées en l'espèce.

### **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,  
reçoit l'appel du 8 avril 2009 en la forme,  
au fond, le déclare non justifié et en déboute,  
partant, confirme le jugement entrepris du 2 mars 2009,  
rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par les appelants,  
condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 6 octobre 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS

s.DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative